

0- 800443

На правах рукописи

Артем

АРТЕМОВА Надежда Валериановна
РАЗВИТИЕ СИСТЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ
В РАМКАХ СПЕЦИАЛЬНЫХ НАЛОГОВЫХ
РЕЖИМОВ

Специальность: 08.00.10 - "Финансы, денежное обращение и кредит"

Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Саратов - 2013

Работа выполнена в ФГБОУ ВПО "Саратовский государственный социально-экономический университет".

Научный руководитель - канд. экон. наук, доцент
Савинова Татьяна Кондратьевна

Официальные оппоненты - д-р экон. наук, профессор
Черемисина Наталья Валентиновна,
ФГБОУ ВПО "Тамбовский государственный
университет имени Г.Р.Державина", профессор
кафедры бухгалтерского учета и
налогообложения
- канд. экон. наук, доцент
Свищева Виктория Александровна,
Поволжский институт управления
имени П.А.Столыпина - филиал ФГБОУ ВПО
"Российская академия народного хозяйства и
государственной службы при Президенте
Российской Федерации", доцент кафедры
финансов, кредита и налогообложения

Ведущая организация - ФГБОУ ВПО "Тольяттинский государственный университет"

Защита состоится 22 марта 2013 года в 13⁰⁰ час. на заседании диссертационного совета Д 212.241.03 при Саратовском государственном социально-экономическом университете по адресу: 410003, Саратов, Радищева, 89, Саратовский государственный социально-экономический университет, ауд. 843.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Саратовского государственного социально-экономического университета.

Автореферат разослан 22 февраля 2013 года.

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КФУ



833187

Ученый секретарь

диссертационного совета

Богомолов

Сергей Михайлович

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность диссертационного исследования. Современной важнейшей задачей налоговой политики государства является обеспечение определенности и стабильности налоговой системы, позволяющей активно развиваться в стране всем видам и формам бизнеса. Для реализации поставленных задач государством создан эффективный инструментарий в виде специальных налоговых режимов, который позволяет осуществлять задачи налоговой политики, направленные на стимулирование развития малого бизнеса посредством реализации регулирующей функции налогов.

Целевые параметры, поставленные Правительством РФ в Проекте "Концепции долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации до 2020 года" довести уровень занятости трудоспособного населения к 2020 г. в малом бизнесе до 60-70% и достижения его доли в ВВП страны до 15-17 %, выдвигают важнейшую проблему развития и совершенствования налогообложения и налогового контроля в рамках специальных налоговых режимов, как инструмента их государственного регулирования.

Однако, несмотря на огромное количество дискуссий и современный законотворческий процесс в области обеспечения эффективного функционирования специальных налоговых режимов (СНР) в России, механизм их функционирования остается недостаточно совершенным, не в полной мере обеспечивает качественную реализацию основных функций и принципов налогообложения. Так, доля поступлений от специальных налоговых режимов в консолидированный бюджет страны составляет всего около 2%, а в доходах региональных и местных бюджетов колеблется от 1% до 7%. Отсутствуют эффективные методики расчета реальной налоговой базы налогоплательщика СНР, что приводит к нарушениям принципа справедливости налогообложения, выражающееся в значительной суммовой разнице при определении налоговых обязательств субъектов специальных налоговых режимов.

Проводимые реформы в области налогообложения субъектов специальных налоговых режимов предполагают решения множества новых вопросов, носящих как комплексный, так и более детальный характер, но, тем не менее, они недостаточны. Требуется продолжение научных исследований в отношении каждого вида специальных налоговых режимов с целью их доработки и совершенствования. Естественно, для правильного и обоснованного использования специальных налоговых режимов требуется развитие теоретических основ этого инструмента налоговой политики государства, а также разработка и совершенствование механизма их работы, учитывающего особенности российской налоговой системы и результаты накопленного опыта в рыночных условиях хозяйствования.

Степень разработанности проблемы. В основе системы налогообложения субъектов специальных налоговых режимов, несомненно, лежит общая теория налогов, развитие которой находит отражение в трудах таких ученых как: Е.В. Акчурина, С.В. Барулин, Г.Д. Богомолова, А.В. Брызгалин, Г.А. Волкова, Е.С. Вылкова, Л.И. Гончаренко, Е.А. Ермакова, А. Исаев, А.Ю. Казак, Ф. Кенз, Л.Н.Лыкова, И.А. Майбуров, Ф. Нити, В.Г. Пансков, С.Г. Пепеляев, У. Петти, А.И. Погорлецкий, Г.Б. Поляк, П. Прудон, В.М. Пушкарева, Б.М. Сабанти, Э. Селигман, А. Тюрго, Ф.Н. Филина, В.Е.Черкасов, Д.М.Щекин и др.

Отдельные вопросы налогообложения в области применения специальных налоговых режимов рассматриваются в работах М.-Б.А. Аушева, Е.И. Валовик, М.В. Карп, Г.Ю. Касьяновой, Н.П. Кондракова, И.Н. Кондракова, О.А. Красноперовой, Ю.М. Лермонтова, Н.И. Малис, А.И. Левицкой, С.А. Машкова, Н.В. Милякова, И.А. Митрофановой, М.Г. Мошкович, Т.П. Крутяковой, Р.Р. Сякина. и др.

В тоже время проблема функционирования и совершенствования специальных налоговых режимов остается недостаточно разработанной, требуют дополнительного теоретического обоснования экономическое содержание, формы и виды специальных налоговых режимов, налоговое администрирование и контроль.

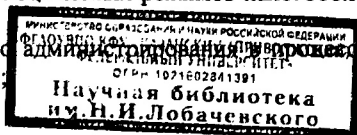
О необходимости развития специальных налоговых режимов на основе единого налога, системы налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции и налогового администрирования специальных налоговых режимов доказывает недостаточная степень практической разработанности отдельных элементов (налоговой базы, ставки налога) методов и приемов администрирования налогообложения субъектов специальных налоговых режимов и потребность в обеспечении цивилизованного подхода к налогообложению трудноконтролируемых доходов индивидуальных путем внедрения патентного налогообложения, как альтернативе единому налогу на вмененный доход.

Актуальность темы, степень ее научной разработки и практической значимости определили выбор темы, цели и задачи диссертационного исследования.

Цель диссертационного исследования. Основной целью исследования является разработка более эффективной системы налогообложения в рамках специальных налоговых режимов на основе развития теоретических основ и разработки практических рекомендаций по совершенствованию этих налоговых режимов.

Задачи исследования. В соответствии с целью диссертационного исследования автором поставлены следующие задачи теоретического и прикладного характера:

- исследовать необходимость и раскрыть экономическое содержание специального налогового режима;
- определить формы и виды специальных налоговых режимов налогообложения в России и за рубежом;
- раскрыть основы налогообложения администрирования и применения специальных налоговых режимов;



- определить роль специальных налоговых режимов в бюджетной и налоговой системах России;
- выявить особенности применения, проблемы функционирования и разработать рекомендации по развитию упрощенной системы налогообложения, единого налога на вмененный доход, патентной системы налогообложения, единого сельскохозяйственного налога;
- разработать и обосновать меры по развитию действующей системы налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции;
- определить пути совершенствования налогового администрирования специальных налоговых режимов.

Предметом исследования в диссертационной работе выступает совокупность финансовых отношений, возникающих в процессе налогообложения, исчисления, уплаты и администрирования налогов в рамках специальных налоговых режимов.

Объектом исследования является действующая в России система налогообложения в рамках специальных налоговых режимов, а также деятельность налоговых органов и налогоплательщиков в процессе применения специальных налоговых режимов.

Методологической основой исследования послужили диалектический метод познания и системного подхода. В процессе исследования использовались такие общенаучные методы и приемы как научная абстракция, анализ и синтез, методы группировки, сравнения, статистическое наблюдение, использование которых позволило получить достоверные научные знания и достигнуть решения исследовательских задач.

Теоретической базой исследования послужили труды ведущих отечественных и зарубежных исследователей по проблемам налогообложения и налогового администрирования субъектов специальных налоговых режимов.

Информационную базу работы составили законодательные материалы органов государственной власти Российской Федерации и субъектов Российской Федерации, нормативно-правовые документы Федеральной налоговой службы Российской Федерации, Министерства финансов Российской Федерации, данные государственной статистики Российской Федерации, российских информационных агентств, экспертные оценки научно - исследовательских центров материалы официальных интернет - сайтов УФНС по России, Саратовской области и г. Балаково, относящиеся к налогообложению и контролю субъектов специальных налоговых режимов.

Научная новизна исследования в целом состоит в разработке эффективной системы налогообложения в рамках специальных налоговых режимов путем развития теоретических основ налогообложения и налогового администрирования, а также разработки практических рекомендаций по совершенствованию специальных налоговых режимов (СНР) в виде упрощенной системы налогообложения (УСН), единого налога на вмененный доход (ЕНВД), единого сельскохозяйственного налога (ЕСХН), системы налогообложения при реализации соглашений о разделе продукции (СРП) и патентной системы налогообло-

жения (ПСН), обеспечивающих реализацию фискальных и регулирующих задач государства.

Наиболее существенные результаты диссертационного исследования заключаются в следующем:

- на основе адаптации теории единого налога раскрыты экономическая сущность (понятие, функции, субъекты, объекты, отличительные признаки) СНР как режима, устанавливаемого для отдельных категорий налогоплательщиков и (или) видов деятельности, соответствующих определенным критериям и ведущим особый порядок расчетов с бюджетом, предусматривающий упрощение налогообложения, соблюдение принципа всеобщности и справедливости налогообложения и достигающего на этой основе наибольшего фискального и регулирующего эффекта;

- выявлены тенденции функционирования СНР за рубежом и разработана сравнительная видовая классификация данных режимов в странах с разным уровнем экономического развития (по факторам применения, статусу налогоплательщика, элементам налогообложения и др.); обоснован вывод о том, что отсутствие в российской практике применения СНР альтернативных методов определения вмененного дохода (по стоимости активов, объему потребляемых ресурсов и пр.) не позволяет обеспечить реализацию принципа справедливости налогообложения при определении налоговой базы субъектов СНР;

- дана комплексная характеристика основ налогового администрирования и контроля субъектов СНР, включающая в себя: исполнение действующих норм налогового законодательства, разработку мер по реформированию механизма исчисления налогов, процедуры и методики налогового контроля, выявление фактов несовершенства налогового законодательства, позволяющих налогоплательщикам минимизировать свои налоговые платежи или уклоняться от их уплаты, и принимать превентивные меры по их устранению; раскрыты особенности реализации данных основ в современных условиях в виде: проверки соблюдения налогоплательщиками условий перехода от общего налогового режима к специальному, и наоборот; проведения контроля физических показателей деятельности субъектов СНР, влияющих на формирование налоговой базы ЕНВД и других налоговых платежей; мониторинга налоговых рисков участников налоговых отношений в процессе применения СНР;

- введено и обосновано понятие "запас налоговой прочности" для субъекта ЕНВД, как показатель характеризующий отклонение фактически полученного дохода определенными категориями налогоплательщиков от вмененного им дохода, который предложено использовать в качестве инструмента для принятия решений об изменении налоговых обязательств данных налогоплательщиков;

- предложен и обоснован комплекс рекомендаций по развитию СНР, функционирующих на основе единого налога, в том числе: упорядочения механизма исчисления минимального налога по УСН (увеличение ставки налога в три раза, ограничение расходов для целей налогообложения); введение для субъектов ЕНВД дифференцированной ставки по товарному ассортименту в сфере торговой деятельности; передачи полномочий по расчету вмененного дохода субъек-

тов ПСН на уровень муниципалитета для корректировки (отдаленности, количеству жителей, покупательской способности и др.); распространение ПСН на лиц, ведущих несанкционированную торговлю в общественных местах; предоставление вновь зарегистрированным сельхозтоваропроизводителям (кроме сельхозпредприятий индустриального типа) налоговых каникул сроком в пять лет по ЕСХН (первые три года - полное освобождение, четвертый год - 40%, пятый год - 70% суммы единого налога);

- разработаны рекомендации по совершенствованию функционирования системы налогообложения при выполнении СРП касающиеся: сумм НДС, подлежащих возврату из бюджета, при нарушении установленных сроков возврата этих платежей; распределения выручки и затрат соинвесторов СРП на условиях договора просто товарищества (пропорционально доле участия);

- предложены и обоснованы пути совершенствования налогового администрирования и контроля субъектов СНР: предоставление права субъектам УСН, ЕНВД и ЕСХН заявлять себя в качестве плательщиков НДС (по мере необходимости для их предпринимательской деятельности) с регистрацией в налоговых органах; предоставление социальной налоговой преференции субъектам ПСН при наличии у них нескольких однородных объектов налогообложения (сдача в аренду второй квартиры, взаимозависимые виды деятельности и пр.) посредством деления платежа по патенту на две равные части - в бюджет и на пенсионный счет налогоплательщика; введение налогового паспорта субъекта СНР для контроля изменений основных показателей деятельности, влияющих на формирование налоговой базы; использование косвенных методов определения фактического дохода субъектов СНР (по объему активов и потребленным ресурсам, по средней стоимости услуг и т.д.).

Теоретическая и практическая значимость работы. Теоретическая значимость результатов диссертационного исследования заключается в уточнении экономической сущности СНР, базирующегося на теории единого налога; в разработке видовой классификации СНР по различным критериям; выявленном недостатке отсутствия в российской практике альтернативных методов определения вмененного дохода субъектов СНР.

Практическая значимость диссертационной работы состоит в разработке прикладных моделей, ситуаций и методик по развитию налогообложения в рамках СНР, включая введение в оборот понятия для субъектов СНР "запас налоговой прочности"; рекомендаций повышения ставки минимального налога для субъектов УСН; введение дифференцированной ставки ЕНВД по товарному ассортименту в сфере торговой деятельности; распространение ПСН на лиц, ведущих несанкционированную торговлю в общественных местах; предоставление социальной налоговой преференции субъектам ПСН при наличии у них нескольких однородных объектов налогообложения, введение налогового паспорта субъекта СНР для контроля изменений основных показателей деятельности, распределения выручки и затрат соинвесторов СРП на условиях договора просто товарищества.

Апробация работы. Основные положения диссертации обсуждены и получили апробацию в тезисах, статьях и выступлениях на научных конференциях, проходивших в г. Саратове, Ижевске и Балаково в 2009-2012 гг.

Наиболее существенные положения и результаты исследования нашли свое отражение в 12 публикациях автора общим объемом 5,7 п.л., в том числе в 3 статьях объемом 1,5 п.л. в изданиях рекомендованных ВАК.

Материалы исследования и выводы автора используются в процессе проведения лекций, семинаров и практических занятий с аудиторами, бухгалтерами, руководителями предпринимательских структур, осуществляющих исчисление и уплату налогов в рамках специальных налоговых режимов по Саратовской области, в гг. Саратове и Балаково, а также используются в учебном процессе в Саратовском государственном социально-экономическом университете и в его филиале г. Балаково при преподавании дисциплин "Специальные налоговые режимы", "Финансовая среда предпринимательства и предпринимательские риски", "Налоговые системы зарубежных стран", что подтверждается справками о внедрении.

Объем и структура работы. Логика исследования и совокупность решаемых задач определили следующую структуру диссертационной работы:

Введение

1. Теоретический анализ специальных налоговых режимов

1.1. Необходимость и экономическое содержание специального налогового режима

1.2. Формы и виды специальных режимов налогообложения

1.3. Основы налогового администрирования и контроля в процессе применения специальных налоговых режимов

2. Проблемы и пути совершенствования налогообложения в рамках специальных налоговых режимов

2.1. Роль специальных налоговых режимов в бюджетной и налоговой системах России

2.2. Особенности применения, проблемы функционирования и развитие специальных налоговых режимов на основе единого налога

2.3. Функционирование и развитие системы налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции

2.4. Совершенствование налогового администрирования и контроля в рамках применения специальных налоговых режимов

Заключение

Список использованных источников

Приложения

Список использованных источников содержит 166 единицы. В работе 5 приложений, 12 таблиц и 6 рисунков. Объем диссертации составляет 179 страниц.

ОСНОВНЫЕ ИДЕИ И ВЫВОДЫ ДИССЕРТАЦИИ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

Результаты диссертационного исследования представлены в двух группах взаимосвязанных между собой научно-практических проблем.

Первая группа проблем, поднимаемых в диссертации, связана с уточнением, дополнением и сведением в единый комплекс теоретических основ функционирования СНР, применяемых как в России, так и за рубежом.

Проведенное исследование позволило выявить экономическую сущность (понятие, функции, субъекты, объекты, отличительные признаки) специального налогового режима на основе адаптации теории единого налога, основоположниками которой были: Петти, Тюрго, Кенэ, Прудон, Нитти, Минье и, далее развившие ее, наши современники: Брю, Кулишер, Пушкарева, Исаев, - как режима, устанавливаемого для отдельных категорий налогоплательщиков и (или) видов деятельности, соответствующих определенным критериям и ведущим особый порядок расчетов с бюджетом, предусматривающий упрощение налогообложения, соблюдение принципа всеобщности и справедливости налогообложения и достигающего на этой основе наибольшего фискального и регулирующего эффекта.

В работе установлено что, несмотря на наличие в теории единого налога глубоких исторических корней и различных причин его применения, в современной мировой практике он, чаще всего, применяется тогда, когда налоговый гнет становился наиболее тяжелым для налогоплательщиков или налоговая система государства недостаточно совершенна.

Сегодня в российском налоговом законодательстве заявлено пять специальных налоговых режимов, четыре из которых базируются именно на теории единого налога с реализацией функции упрощения системы налогообложения: система налогообложения для сельхозтоваропроизводителей (гл. 26.1 НК РФ); упрощенная система налогообложения (гл. 26.2 НК РФ); система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (гл. 26.3 НК РФ) и патентная система налогообложения (гл. 26.5 НК РФ, введенная с 01.01. 2013 года на основании Федерального закона №94-ФЗ от 25.06. 2012 года). Система же налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции (гл. 26.4. НК РФ) стоит несколько отдельно в перечне СНР в силу специфичности функционального назначения - стимулирования инвестиций в разработку недр.

В результате исследования мировой практики применения СНР была установлена закономерность наличия позитивных факторов применения СНР за рубежом, например, в странах с развивающимися или строящими рыночную экономику таких как: упрощение налогового администрирования; простота системы налогообложения СНР, создающая высокий фискальный эффект за счет широкого круга налогоплательщиков; сокращение масштабов уклонения от налогообложения, а для развитых стран: наличие налоговых льгот малым предприятиям (уменьшение отчетных периодов, снижение налоговой ставки, налоговый

и инвестиционный кредиты), применяемых в рамках общего режима налогообложения; уход от двойного налогообложения при признании товарищества корпорацией (не более 75 собственников); освобождение от налогов на доходы от прироста капитала и пр.

Следующим этапом проведенного исследования явилось построение видовой классификации моделей применения СНР за рубежом. По типам налогового изъятия они бывают: вмененный налог взимается в виде аккордного налога - в Монголии, Гане, Украине, регулярных выплат в зависимости от стоимости собственного капитала - в Боливии, налога с оборота - в Турции и Боливии (торговля), вмененного налога прогрессивных ставок - в Венгрии, контрактного налога - во Франции, единого налога - в России и странах СНГ; патента и разового талона - в Казахстане. По критериям, устанавливающим статус налогоплательщика СНР: количество работников (Испания, США, страны СНГ); виды деятельности (Боливия, Испания, Турция); объемы оборотов деятельности (Франция, Турция). По наличию идентичных элементов налогообложения СНР в разных странах, в том числе и в России. Наибольшая идентичность установлена при определении объектов налогообложения и налоговой базы. Объектами налогообложения чаще всего выступают: вид деятельности; площадь торгового зала или информационного поля; количество посадочных мест, игровых столов, автоматов и пр. Налоговая база рассчитывается: по количеству работников; по косвенным показателям (объем потребленной энергии, количество транспортных средств, площади помещения, годовому обороту, стоимости приобретенных товаров и услуг).

Выявленные различия в природе применения СНР, позволили установить что в зарубежных странах СНР применяются не столько для поддержки малого бизнеса, сколько для развития экономически отсталых территорий, разрешения политических противоречий, этнических и других проблем. Тенденция трансформации СНР к общему режиму налогообложения в развитых странах позволяет сделать вывод, что СНР в рамках налоговых систем государств являются временным и необходимым инструментом совершенствования самой налоговой системы.

Сущностная природа применения СНР в налоговых системах России и ряда стран СНГ, имеет другие предпосылки в виде предоставления особых условий налогообложения предпринимателям, реальный оборот деятельности которых трудно контролируем или деятельность которых нуждается в регулировании и поддержке со стороны государства. В свою очередь, единой проблемой СНР как для российской так для зарубежной практик налогообложения, является сложность и необъективность определения налоговой базы субъектов СНР, а в России отсутствие альтернативных методов её определения и расчета (по косвенным признакам, стоимости активов и пр.).

Исследование теоретических основ налогового администрирования СНР позволили обозначить, роль, функции, цель, задачи и тенденции налогового контроля субъектов СНР, а также обосновать необходимость развития новых форм и методов администрирования и контроля.

Комплексная характеристика основ налогового администрирования и контроля субъектов СНР, включающая в себя: исполнение действующих норм налогового законодательства, разработку мер по реформированию механизма исчисления налогов, процедуры и методики налогового контроля, выявление фактов несовершенства налогового законодательства, позволяющих налогоплательщикам минимизировать свои налоговые платежи или уклоняться от их уплаты, и принимать превентивные меры по их устранению; раскрыты особенности реализации данных основ в современных условиях в виде: проверки соблюдения налогоплательщиками условий перехода от общего налогового режима к специальному, и наоборот; проведения контроля физических показателей деятельности субъектов СНР, влияющих на формирование налоговой базы ЕНВД, ПСН и других налоговых платежей; мониторинга налоговых рисков участников налоговых отношений в процессе применения СНР.

Вторая группа проблем поднимаемых в работе связана с исследованием проблем и путей совершенствования налогообложения в рамках специальных налоговых режимов.

В работе доказано, что по структурным и объемным параметрам СНР в бюджетной и налоговой системах России (рис.1), установлено явное доминирование УСН, ЕНВД и ЕСХН - соответственно 17,9%, 7,9%, 7,4%. Патентная система налогообложения и система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции по объективным причинам совсем не вошли в рейтинг, так как ПСН только с 2013 года приобрела обязательный характер, а под систему налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции подпадают сегодня несколько субъектов СНР, крупнейшими из которых являются Сахалин-1, Сахалин-2, и Харьгинского месторождение Ненецкого АО.



Рис. 1. Доля специальных налоговых режимов в общей системе налогообложения России на 1 января 2012 г.

Проведенное исследование показало что, проблемой применения УСН является то, что согласно п.6 ст.346.18 налогоплательщик УСН, применяющий в ка-

честве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов (ст. 346.15), на практике стремится увеличить свои расходы максимально (до 93%) и уплачивать налог, который по величине приближен к минимальному, установленному в законе, в размере 1% от налоговой базы, что влияет на объемы доходов бюджета. В работе предложена нейтрализация либеральной ставки минимального налога УСН двумя вариантами. Первый, внести в гл. 26.2 НК РФ положение, устанавливающее сумму произведенных налогоплательщиком расходов, при применении объекта налогообложения УСН в виде доходов, уменьшенных на величину произведенных расходов, не выше 80% от общего объема полученных доходов за налоговый период, так как произведенные расчеты доказывают, что сумма расходов, превышающая 80%, приближает сумму исчисляемого налога к минимальному размеру. Вторым вариантом, является увеличение ставки налога для минимального дохода до 3%, что будет способствовать росту налоговых поступлений в бюджет.

Анализ экономических показателей применения ЕНВД, как по Балаковскому муниципальному району Саратовской области (табл.1), так и по большинству регионов страны (крупных городов) за три года с 2009 г. по 2011 г., позволили выявить тенденцию наличия отклонений суммы фактических доходов от деятельности субъектов ЕНВД и их налоговых обязательств в 7 и более раз в сторону увеличения. Такое явление характерно и для других видов СНР, в основе которых лежит вмененный налог, так как отсутствуют объективные методики расчетов определения вмененного дохода. В целях реализации принципа справедливости налогообложения для субъектов СНР, использующих в качестве налоговой базы вмененный доход, в работе предложено ввести в Налоговый кодекс РФ понятие - запас налоговой прочности, представляющее собой кратность между реальными доходами деятельности хозяйствующего субъекта, применяющего СНР и его заявленными налоговыми обязательствами. Превышение реальных доходов субъекта СНР более чем в 5 раз над его вмененными налоговыми обязательствами, должно являться основанием для корректировки сумм налогооблагаемого дохода органами налогового контроля и, соответственно, налоговых обязательств субъекта СНР.

Таблица 1. Расчет кратности превышения сумм ЕНВД над оборотом деятельности МП плательщиков ЕНВД по Балаковскому муниципальному району за 2009-2011 гг.

Период/год	Количество плательщиков ЕНВД (единиц)	Сумма ЕНВД, поступившая за год от всех плательщиков (т.р.)	Сумма ЕНВД, поступившая в среднем от одного налогоплательщика за год (т.р.) (кол. 3: кол. 2)	Доход деятельности за год (т.р.)	Кратность превышения суммы ЕНВД над доходом или "запас налоговой прочности" (число раз) (кол. 5: кол. 3)
1	2	3	4	5	6
2011	457	115 505	252, 75	866 288	7,5
2010	411	93 019	226, 32	660 434	7,1
2009	408	80 115	196, 36	576 828	7,2

Проведенный, в рамках диссертационного исследования, анализ фактической доходности субъектов ЕНВД в границах Балаковского муниципального района, ведущих торговую деятельность с одинаковыми исходными расчетными показателями вмененного дохода в городе и на селе, высветил проблему значительного отклонения в сторону уменьшения фактических доходов сельского магазина от городского. В работе предложено, в целях снижения налогового бремени субъекта ЕНВД, ведущему торговую деятельность в сельских магазинах, учитывая их важную социальную значимость и высокие издержки (повышенные транспортные расходы, малые обороты деятельности), введения дифференцированной ставки ЕНВД по товарному ассортименту сфере в торговой деятельности. Так, на товары, составляющие в товарном ассортименте не менее 90% установить ставку в размере: 5% - на продукты питания и товары первой необходимости; ставку 8% - на товары детского ассортимента; ставку 10% - при смешанном ассортименте товаров; ставку 15% - при реализации хозяйственных товаров, строительных материалов, мебели и прочих товаров.

Исследование сущности, целей, задач и проблем функционирования и развития патентной системы налогообложения в период ее кардинального реформирования (от добровольности применения до обязательности, а также изменение ее законодательного статуса) позволило сделать вывод, что патентная система налогообложения является разновидностью ЕНВД, выступая, во многих видах деятельности субъектов СНР, его заменой и конкурентом. Доказано, что ряд проблем присущих ЕНВД (нарушение принципа справедливости налогообложения, необоснованность суммы вмененного дохода), актуальны и для ПСН, что показывает анализ региональных законов введения ПСН. Так, в Законе "О введении на территории Саратовской области патентной системы налогообложения" №167 - ЗСО от 13.11.2012 г., предполагаемая доходность для магазина площадью менее 50 кв. м определена в 4 млн руб., а в Москве только 2 млн. Несопоставимые размеры доходности с учетом региональных особенностей, приведут к закрытию не только магазинов в сельской местности, но магазинов в городах и поселках. В работе выдвинут тезис необходимости передачи полномочия по расчету вмененного дохода по патентной системе налогообложения на уровень муниципалитета, и производить корректировку вмененного дохода с учетом особенностей муниципалитета (отдаленности, количества проживающих жителей, покупательской способности и др.).

Несмотря на огромный законотворческий процесс, дискуссии и тенденции по применению СНР, они все - таки не решают полностью одной из главных задач, стоящих перед ними - максимального охвата налогообложением всех видов и форм доходов россиян. В работе предложено, в развитие ПСН, обратить внимание и упорядочить такую форму предпринимательской деятельности, характерную для российской практики во всех регионах страны, как торговля граждан продукцией с собственных садовых участков и хозяйств, торговля заготовленными в лесу грибами и ягодами, лекарственным сырьем, личными вещами, не-

нужными в хозяйстве (одежда, обувь, хозяйственная утварь и пр.) в общественных местах.

Проблема несанкционированной торговли на тротуарах вдоль рынков, железнодорожных станций, станций метро и прочих людных мест периодически подпадает под внимание местных правоохранительных органов, у которых только одна задача - прекратить эту деятельность. Но раз она существует, следовательно, ее нужно легализовать. Сегодня рынок по продаже продовольственных товаров в любом городе, поселке недоступен гражданам с излишками сельхозпродукции, так как оккупирован постоянными продавцами, официально занявшими прилавки и уплачивающими рыночный сбор. Если до рыночных отношений государство заботилось об излишках сельхозпродукции граждан и через систему потребительской кооперации организовывало их заготовку, хранение и сбыт, то сегодня такой возможности у граждан нет. Остается только один выход - вынести излишки собственной продукции к рынку, к привокзальной площади, к станции метро, то есть местам скопления большой массы людей, где всегда найдутся желающие купить свежий, качественный и недорогой товар.

В работе предлагается, для решения проблемы легализации доходов граждан полученных таким путем, ввести "разовый талон на продажу", который выдавался бы им прямо на месте торговли, стоил бы небольшую доступную сумму (примерно, около одной двадцатой МРОТ - 100 рублей), или бы его можно было приобрести через электронные платежные терминалы (сейчас уже установленные в крупных городах в местах общественного скопления людей). Платеж должен поступать на конкретный муниципальный счет местного бюджета. При осуществлении лицами торговли без платежного документа, предусмотреть наложение штрафа в размере 500 рублей. Законодательно закрепить данное предложение, дополнив гл.26.5. НК РФ разделом "Специальный налоговый режим на основе разового талона", разработав понятийный аппарат и все недостающие элементы налогообложения, налогового администрирования и контроля по следующей форме:

Раздел. Специальный налоговый режим на основе разового талона

Статья 1. Общие положения

1. Специальный налоговый режим на основе разового талона применяют:

1) частные предприниматели, торговая деятельность которых носит эпизодический характер;

2) лица, реализующие товары на прирыночных территориях, привокзальных площадях, станциях метро и других людных общественных местах;

2. Под торговой деятельностью, носящей эпизодический характер, понимается деятельность, осуществляемая непосредственно в момент продажи товаров.

Статья 2. Порядок расчета с бюджетом на основе разового талона

1. Перечень видов деятельности, форма и порядок выдачи разовых талонов устанавливаются уполномоченным государственным органом власти муниципального района.

2. Стоимость разовых талонов устанавливается решением местных органов власти.

3. Оплата разовых талонов может осуществляться через электронные платежные терминалы, установленные в местах осуществления такой торговли.

4. Наличие разового талона с указанной датой обеспечивает право торговли данного предпринимателя в течении указанного дня.

5. На бланке разового талона на продажу должно быть предусмотрено место для указания фамилии предпринимателя, для устранения возможности передачи его другому лицу в течение дня, на который выдан разовый талон на продажу. Исследование налоговой нагрузки сельхозтоваропроизводителей по Саратовской области, проведенное в рамках темы диссертационного исследования, находящихся на общем и специальном режимах налогообложения показало, что субъекты ЕСХН имеют налоговое бремя выше, чем субъекты, находящиеся на общем режиме налогообложения в силу невозможности зачета НДС и прочих факторов. В работе делается вывод, что действующий в настоящее время ЕСХН, своих целей (стимулирование и упрощение) не выполняет. Кроме этого, вхождение России в ВТО, несомненно, вызовет ценовые диспропорции на рынке сельскохозяйственной продукции российского и иностранного происхождения, поэтому в работе, в качестве формы поддержки сельхозтоваропроизводителей, предлагается законодательно ввести в Налоговый кодекс РФ для плательщиков ЕСХН налоговые каникулы по уплате ЕСХН сроком на пять лет с момента регистрации предприятия (первые три года - полное освобождение, четвертый год - 40%, пятый год - 70% суммы единого налога). Начиная с шестого года работы, предприятие будет платить ЕСХН в размере 100%. Для упразднения практики перерегистрации предприятий в течение пяти лет, оговорить законодательно условие, что работа предприятия менее пяти лет, налагает на него обязательство возврата суммы недоплаченного ЕСХН.

Исследование проблем функционирования системы налогообложения при реализации соглашений о разделе продукции в рамках специальных налоговых режимов выявило его обособленность: в виде отсутствия единого налога и его элементов; наличие критериев в виде постоянства налогового режима в период действия соглашения, наличие цели привлечение инвестиций в разработку и эксплуатацию недр, достижение баланса финансовых интересов между инвестором и государством. Таким образом, главной целью данного специального режима являлось решение проблемы реструктуризации нефтяной и газовой отраслей промышленности России, путем создания нескольких крупных, конкурирующих, вертикально интегрированных компаний (в том числе и с участием иностранного капитала) и значительной долей участия государства.

По расчетам Института оценки государственной собственности РАН, стоимость разведанных на сегодняшний день минерально-сырьевых ресурсов России составляют 380 трлн долларов США, что на 60 трлн больше, чем стоимость разведанного сырья в США и Канаде. Учитывая, что в реализации соглашений о разделе продукции принимают участие иностранные инвесторы, использующие международные правила ведения финансовых операций, регулирование которых четко не определяет российское законодательство и это приводит при расчете с бюджетом к большим потерям бюджетных средств (разница в оценке

возврата НДС с учетом задолженности достигает миллионов долларов) в работе рекомендовано оценку просроченных платежей (возврат НДС из бюджета) производить по российским правилам (начислением простого процента, а не сложного как считают иностранные инвесторы) с закреплением данной нормы в законе. Кроме этого, весьма остро стоит проблема консолидации выручки и затрат соинвесторов в тех случаях, когда они являются участниками нескольких соглашений. Для решения данной проблемы в работе предложено распределять доходы и расходы соинвесторов соглашения по условиям договора простого товарищества, т.е. распределение доходов и расходов пропорционально доле участия, что приведет к оптимальному формированию налоговых обязательств субъектов СНР системы налогообложения при реализации соглашений о разделе продукции.

В работе доказано важность роли налогового администрирования и контроля не только в реализации фискальной функции налогообложения, но и регулирующей, которая для субъектов СНР является приоритетной. Учитывая, что большой проблемой для контрагентов субъектов УСН является невозможность зачета НДС, в работе предложено законодательно закрепить субъектам УСН, на добровольной основе, имеющим значительные хозяйственные обороты и большое число контрагентов-плательщиков НДС, право добровольной уплаты НДС с регистрацией в качестве плательщика НДС в налоговых органах в течение, как минимум, налогового периода.

Исследование ряда региональных законодательных актов РФ по обязательному введению патентной системы налогообложения с 2013 года, выявило те же проблемы, которые присущи и ЕНВД: необоснованность размера и негибкость вмененного дохода, как в пределах одного вида деятельности, так и при разных видах деятельности, с одной стороны, легитимность и прозрачность доходов физических лиц - предпринимателей, с другой стороны. Изменение размера страховых взносов с 2010 года значительно увеличило нагрузку на субъектов СНР и остро стоит проблема их уплаты. Негативную реакцию предпринимателей вызывает необходимость приобретать несколько патентов на сопутствующие виды деятельности, платить арендную плату с нескольких квартир, имеющих в собственности.

В работе, в целях решения вышеуказанных проблем, предлагается в качестве обеспечения легитимности и прозрачности доходов физических лиц-предпринимателей и стимулирования их платежей на собственную социальную защиту, ввести в действие механизм социальной налоговой преференции по ПСН. Социальную налоговую преференцию субъектам ПСН предоставлять при наличии у них нескольких однородных объектов налогообложения (сдача в аренду второй квартиры, взаимозависимые виды деятельности и др.) путем деления платежа по патенту на две равные части - одна, в бюджет, другая, на пенсионный счет налогоплательщика. Такой же механизм следует реализовать и в отношении получения нескольких патентов по сопутствующим видам деятельности (например, производство ювелирных изделий - оплата патента полностью, ремонт ювелирных изделий - в бюджет 50% патента, а остальные 50% на

персональный счет налогоплательщика). Предложенный в работе механизм социальной налоговой преференции, создаст условия легитимности доходов субъекта ПСН (простимулирует его заявить обо всех видах доходов), существенно уменьшит налоговую нагрузку на предпринимателя, перенаправив ее на социальную защиту, что отвечает интересам как самого налогоплательщика, так и интересам российской пенсионной системы, остро испытывающей сегодня дефицит финансирования.

Исследования практики выполнения налоговых обязательств субъектами СНР показало, что частым нарушением при осуществлении розничной торговли плательщиками ЕНВД, является занижение физического показателя (размера торговой площади) объектов стационарной торговой сети, то есть фактически осуществляют розничную торговлю товарами с большей площади, чем отражают в декларациях, либо размер торговой площади превышает предел, установленный НК РФ (не более 150 кв. м), так как в этом случае налогоплательщики не имеют права применять ЕНВД. Производственные предприятия и предприятия, оказывающие услуги, деятельность которых связана с потреблением ресурсов, могут быть подвержены контролю посредством применения косвенных методов определения фактически полученного дохода. Посредством сопоставления объема потребленных ресурсов (электроэнергии, водоснабжения и пр.) с объемом выработанной продукции и оказанных услуг.

Для решения данной проблемы в работе предложено введение налогового паспорта субъекта СНР для контроля изменений основных показателей деятельности, влияющих на формирование налоговой базы. Для его создания рекомендовано использовать информацию организаций, контролирующих размер площади торговых помещений (БТИ, ФРП и пр.), а другие объемные показатели могут предоставлять коммунальные, газовые и организации энергоснабжения, что в современных условиях автоматизации и взаимосвязи административно-финансовых институтов реально осуществимо, тем более, что это предложение перекликается с тенденциями направления налоговой политики Правительства до 2015 года, на усиление информационного взаимодействия между налоговыми органами и административными институтами.

СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Статьи в рецензируемых научных журналах и изданиях:

1. Артемова Н.В. Причины, сущность и исторический аспект уклонения от уплаты налогов // Вестник СГСЭУ. 2009. №2. - 0,5 п.л.
2. Артемова Н.В. Налоговые риски и совершенствование налогового контроля в рамках общего и специальных налоговых режимов // Вестник СГСЭУ. 2010. №3. - 0,5 п.л.
3. Артемова Н.В. Особенности специальных налоговых режимов// Вестник СГСЭУ. 2011. №3. - 0,5 п.л.

4. Артемова Н.В., Савинова Т.К. "Совершенствование патентного налогообложения в России" // Наука и общество. 2012. №4(7). - 0,25 п. л. (авторские 0,1 п.л.)

Статьи и тезисы докладов в других изданиях:

5. Артемова Н.В. Налоговая амнистия для "уклонистов" / Социально-экономическое развитие России в современных условиях: сб. науч. тр. - Балаково: БФ СГСЭУ, 2007. - 0,25 п.л.

6. Артемова Н.В., Савинова Т.К. Финансовый аспект налоговых правонарушений / Финансы, налоги, кредит: сб. науч. тр. - Саратов: СГСЭУ, 2007. - 0,5 п.л. (авторские 0,25 п.л.)

7. Артемова Н.В. Налоговые правонарушения, выявляемые в ходе проверок в различных сферах деятельности / Формирование социально-экономического развития регионов: сб. науч. тр. - Балаково: БФ СГСЭУ, 2008. - 0,5 п.л.

8. Артемова Н.В. Актуальные вопросы проблемы уклонения от уплаты налогов в РФ / Формирование социально - экономической политики регионов: сб. науч. тр. - Балаково: БФ СГСЭУ, 2009. - 0,5 п.л.

9. Артемова Н.В. Сущность и значение специальных налоговых режимов в формировании доходов региона / Экономика региона и ее способность выживания в кризисных условиях: сб. науч. тр. - Балаково: БФ СГСЭУ, 2010. - 0,5 п.л.

10. Артемова Н.В. Применение и совершенствование специальных налоговых режимов для субъектов малого бизнеса / Финансы и учет: проблемы методологии и практики: сб. науч. тр. - Ижевск: ИЭиУ УдГУ, 2010- 0,7 п.л. (авторские 0,35 п.л.)

11. Артемова Н.В. Роль налогообложения в развитии субъектов малого и среднего предпринимательства / Модернизация и социально - экономическое развитие региональной структуры субъектов РФ: сб. науч. тр. - Балаково: БФ СГСЭУ, 2011.- 0,5 п.л.

12. Артемова Н.В. Патентное налогообложение и перспективы его развития / Перспективы развития региональной экономической политики: сб. науч. тр. - Балаково: БФ СГСЭУ, 2012. - 0,5 п.л.

Автореферат

Подписано в печать 21.02.13
Бумага типогр. №1
Печать офсетная
Заказ 69

Формат 60x84 ¹/₁₆
Гарнитура "Times"
Уч.-изд. л. 1,0
Тираж 100 экз.

Издательский центр Саратовского
государственного социально-экономического университета.
410003, Саратов, Радищева, 89.

